Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 32920 du rôle
Inscrit le 19 juin 2013

Audience publique du 7 juillet 2014

Recours formé par
Monsieur ..... et consort,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
et contre des bulletins de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32920 du rôle et déposée le 19 juin 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Eric Pralong, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., médecin, et de son épouse, Madame ....., médecin demeurant ensemble …., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 mars 2013 prise sur réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 et de l'année 2009, émis le 5 octobre 2011 ainsi que contre lesdits bulletins ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 novembre 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 11 décembre 2013 par Maître Eric Pralong au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Pralong, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience du 5 mai 2014.

Le 5 octobre 2011, l'administration des Contributions directes, section des personnes physiques, bureau d'imposition Pétange (Ressort 159), désignée ci-après par « le bureau d'imposition », émit un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 à l'égard de Monsieur ..... et de Madame ....., ci-après désignés par « les consorts ..... » portant notamment l'observation suivante dans la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : PROFESSION LIBERALE CONTRIBUABLE : IMPOSITION SVT. MA LETTRE DU 11 JUILLET 2011* ». Le même jour, ledit bureau d'imposition émit à l'égard des consorts .....

un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2009 portant la même observation dans la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » suivie par l'observation additionnelle suivante : « *LES FRAIS DE SCOLARITE NE SONT PAS DEDUCTIBLES* ».

La lettre du 11 juillet 2011 à laquelle il est renvoyé dans les bulletins précités fut rédigée par le préposé du bureau en ces termes : « *Conformément au paragraphe 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts (AO) le bureau vous informe préalablement à l'imposition de la mesure à laquelle il projette de s'écarter de vos déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009. Les frais en rapport avec l'entrainement et l'expédition rentrent dans le cadre privé et ne sont donc pas déductibles en vertu de l'article 12 L.I.R. Il s'ensuit que les recettes de l'année 2009 ne sont pas non plus imposables*. (…) »

Par courrier du 27 décembre 2011, réceptionné le 28 décembre 2011, Monsieur ..... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « directeur », contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008 et pour l'année 2009, émis le 5 octobre 2011.

Par une décision du 19 mars 2013 répertoriée sous le numéro …. du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », refusa de faire droit à la réclamation aux termes de la motivation suivante :

« *Nach Einsicht der Rechtsmittelschrift mit Datum vom 27. Dezember 2011, eingegangen am 28. Dezember 2011, mit welcher Herr ....., wohnhaft in ...., die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2009, beide ergangen am 5. Oktober 2011, anficht;*

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 AO;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstösst;
dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steuerbüro:
a) die Kosten in Zusammenhang mit verschiedenen Expeditionen nicht anerkannt hat;
b) keinen Abschlag vom steuerpflichtigen Einkommen für aussergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit den Schulkosten seiner Kinder gewährt hat;

In Erwägung, dass gemäss § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

a) die Expeditionskosten betreffend

In Erwägung, dass der Reklamant, ein freiberuflicher Arzt mit einer Spezialisierung in Orthopädie und den Zusatzbezeichnungen „Sportmedizin" und „Physikalische Therapie", für die Jahre 2008 und 2009 Kosten in Verbindung mit verschiedenen Expeditionen als Betriebsausgaben steuerlich abziehen möchte;

In Erwägung, dass der Reklamant im Jahr 2008 eine Expedition durch GrönIand vorbereitet und abgeschlossen hat; dass er seiner Einkommensteuererklärung eine Aufstellung der damit verbunden Kosten beigefügt hat, laut der die Summe der strittigen Kosten ..... Euro beträgt;

Steuerjahr 2008 Kosten	
Kite-Training, Belgien:	*... €*
Kite-Training, Norwegen:	*... €*
Kite-Training + Firmenbesuche, Manchester:	*... €*
Grönland-Expedition:	*... €*
Materialkosten Expedition:	*...€*
Gesamt:	*... €*

In Erwägung, dass die aufgelisteten Kosten, welche nicht in ihrer Höhe beanstandet sind, vom Steueramt den Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet wurden und somit als nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne von Artikel 12 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.), welche im privaten Ausgabenbereich des Steuerpflichtigen einzuordnen sind, angesehen wurden;

In Erwägung, dass der Reklamant im Steuerjahr 2009 durch den Verkauf von Siebdrucken sowie seines Buches „Ice-Flow, expeditions North Pole 2003 – Greenland 2008", das in drei Sprachen veröffentlicht wurde, Einnahmen in Höhe von .... Euro erzielt hat;

In Erwägung, dass der Reklamant für das Jahr 2009, sowohl Kosten in Verbindung mit dem Druck und der Vorstellung des Buches, als auch mit den Vorbereitungen zu seiner nächsten Expedition, angegeben hat:

Steuerjahr 2009	
Einnahmen	
Verkauf Bücher:	*... €*
Verkauf Siebdrucke:	*...€*
Gesamt:	*...€*
Kosten	
Konzept und Druck der Bücher und Siebdrucke:	*...€*
Konditionstraining, Lanzarote:	*...€*
Ski-Training, Champéry:	*... €*
Kite-Training, Belgien:	*... €*
Kite-Training, Lancaster + Manchester:	*... €*
Kite-Training, Djerba:	*... €*
Ultra-Trail Training, Mont-Blanc:	*...€*
Kauf eines Kites:	*... €*
Kauf von Trail-Schuhen:	*... €*
Gesamt:	*...€*
Verlust:	*... €*

In Erwägung, dass gemäss Artikel 14, Absatz 1 L.I.R. jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, als Gewerbebetrieb gilt; dass selbige Kriterien für die Ausübung eines freien Berufs gelten;

In Erwägung, dass die schriftstellerische Tätigkeit des Reklamanten eine selbständige Betätigung darstellt; dass der Reklamant vor der Veröffentlichung seines Buches zahlreiche Publikationen zum Thema Gebirgsmedizin veröffentlicht hat und seine schriftstellerische Tätigkeit im erweiterten Sinn als nachhaltig angesehen werden kann;

In Erwägung, dass der Reklamant sein Buch im Jahr 2009 zusammen mit einer Foto-Ausstellung in der „Coque" auf dem Kirchberg vorgestellt hat; dass besagtes Buch von den „Editions Le Phare" geführt wurde und der Reklamant über diverse Zeitungsartikel bis hin zur Vorstellung auf seiner Internet-Seite dafür gesorgt hat, dass die Öffentlichkeit über die Publikation des Buches in Kenntnis gesetzt wurde; dass somit eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr angenommen werden kann;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Rechtsmittelschrift genauestens Auskunft über seinen Werdegang im Bereich des Bergsteigens gibt; dass er darauf hinweist, dass er in den vergangenen Jahren zahlreiche Aus- und Weiterbildungen im Bereich des Bergsteigens absolviert hat, so zum Beispiel die Ausbildung zum „International Mountain Leader"; dass er laut eigenen Angaben ebenfalls „professionelles Mitglied" der "Union of International Mountain Leader Associations" (UIMLA) ist;

In Erwägung, dass aus der Rechtsmittelschrift des Reklamanten nicht hervorgeht, inwiefern die von ihm angeführten Ausbildungen oder Weiterbildungen zu Einkünften führen oder führen werden; dass er sich folgendermassen ausdrückt: "Seit dem Abschluss all dieser Ausbildungen muss Herr Dr. ..... seine gesamten Erstausbildungen, Weiterbildungen sowie auch Fortbildungen durch CPD (continous professional development) bzw. nachweispflichtige Weiterbildung, aufrecht erhalten, das heisst, er muss notwendigerweise regelmässig eine professionelle Weiterbildung in all diesen Fächer (sic) (auch praktische Übungen) durchführen, um diese verschiedene Bezeichnungen halten zu können und um weiterhin diese Berufe ausüben zu dürfen."; dass hierzu zu bemerken ist, dass aus den der Rechtsmittelbehörde vorliegenden Steuerakten keine Einkünfte aus diesen "Berufen" angegeben wurden; dass der Reklamant sich desweiteren folgendermassen ausdrückt: "Selbstverständlich ist zurzeit der Beruf als Orthopäde mit Sportmedizin und Physikalische Therapie primär. Herr ..... ist tätig in einer Arztpraxis und dies ist natürlich sein Hauptbeschäftigungsgebiet. Aber hier muss sicherlich erwähnt werden, dass ein ohne Zweifel wichtiger Teil seiner Patienten Herrn Dr. ..... in seiner Praxis auch -und nur deswegen- aufsucht, weil Herr ..... eine in Luxemburg völlig einzigartige Kenntnis von Sportmedizin und Medizin in Extremsituationen und Expeditionen hat";

In Erwägung, dass eine der Einkommensteuererklärung 2008 beigefügte Anlage, welche die Aufstellung der im Jahr 2008 gezahlten Expeditionskosten enthält, folgende Bemerkung enthält: „(*): Recettes résultant de cette expédition à partir de 2009 par ventes livres, conférences,.."; dass somit der Reklamant in seiner am 29. Dezember 2009 eingereichten Einkommensteuererklärung einen direkten Zusammenhang zwischen den strittigen Expeditionskosten sowie den im Jahr 2009 durch den Verkauf seines Buches erzielten Einnahmen herstellt;

In Erwägung, dass laut einer der Einkommensteuererklärung 2009 beigefügten Anlage (siehe weiter oben) der Reklamant im Rahmen der Publikation des Buches einen Verlust von .... € erlitten hat; dass jedoch neben den im Veröffentlichungsjahr des Buches (2009) angefallenen Kosten in Höhe von .... Euro, die in 2008 gezahlten Expeditionskosten .... Euro betrugen und somit die Gesamtkosten in Verbindung mit den

in 2009 durch die Publikation des Buches erzielten Einnahmen (…. Euro) sich auf …. Euro belaufen; dass die Kosten somit das dreifache des erzielten Gewinns betragen;.

In Erwägung, dass der Reklamant sich in seiner Rechtsmittelschrift folgendermassen ausdrückt: „..wir beantragen die ausnahmslose Anerkennung der von uns aufgeführten Ausgaben im Zusammenhang mit diesen speziellen Tätigkeiten und den sich dadurch resultierenden Verlust für die Jahre 2008 und 2009 sowie im Voraus für die folgenden Jahre. Bitte beachten Sie, dass im Falle eines Gewinns dieser selbstverständlich auch angegeben wird und dadurch besteuert werden kann."; dass, trotz den deutlichen Verlusten in den strittigen Jahren, der Reklamant in keiner Weise darlegt, auf welche Weise in Zukunft ein Gewinn erzielt werden soll, sondern sich damit begnügt, darauf hinzuweisen, dass falls in späteren Jahren ein Gewinn erzielt werden sollte, dieser „besteuert werden kann";

In Erwägung, dass der Reklamant sich in einem Zeitungsinterview im „Tageblatt" vom 11. November 2009 folgendermassen ausdrückt: „Das Buch soll ein breites Publikum ansprechen. Es ist aber auch interessant für die Leute, die sich mit den polaren Regionen befassen wollen."..."Allein nur wegen der reinen Leistung habe ich das Buch nicht geschrieben. Solche Expeditionen sind auch besondere Erlebnisse: Man lernt viel über sich selbst und definiert seine Einstellung zur Welt neu." „Ich hatte die Absicht, viel auszudrücken mit diesem Buch. Ob jeder alles herauszieht, kann ich natürlich nicht sagen. Es geht weit über ein Expeditionsbuch hinaus."; dass sich aus diesen Aussagen hervorleiten lässt, dass es dem Reklamanten vor allem darum ging seine Leidenschaft mit einem möglichst breiten Publikum zu teilen;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Einkommensteuererklärung 2009 Kosten zu Vorbereitung einer nächsten Expedition „Frais d'entraînement, future expédition" in Höhe von … Euro angegeben hat; dass er sich im vorerwähnten Tageblatt-Interview zu Fragen nach der Vorbereitung zukünftiger Expeditionen sowie deren Zweck, folgendermassen ausdrückte: „Mein Training ging in diesem Jahr weiter. Ich habe in diesem Jahr die CCC („The North Face Ultrarail du Mont-Blanc") bestritten. Aber nur, um anzukommen, ohne Ambitionen. Jetzt will ich ein Jahr die Seele und die Beine baumeln lassen. Die Grönland-Expedition steht für 2011 oder 2012 auf dem Programm."..."Sinn des ganzen Projekts ist, zu zeigen, dass es in Luxemburg polare Expeditionen gibt. Leider wird der Sport in Luxemburg nicht als solcher anerkannt. Vor allem als „non-fédéré" ist es schwierig. Ich will mit dem Vorurteil aufräumen."; dass aus all diesen Aussagen hervorgeht, dass der Reklamant diese Sportart mit Leidenschaft ausübt und diese hierzulande bekannter machen will;

In Erwägung, dass Nachforschungen der Rechtsmittelbehörde ergeben haben, dass der Reklamant in seiner Einkommensteuererklärung 2010 in Bezug auf die Expeditionen ausschliesslich Kosten in Höhe von …. Euro angegeben hat;

In Erwägung, dass aus all dem hervorgeht, dass der Reklamant diese aufwendige und kostspielige Sportart nur in dem Masse ausüben kann, weil er auf die Einkünfte seiner Tätigkeit als freiberuflicher Arzt zurückgreifen kann;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Rechtsmittelschrift darauf hinweist, dass „..ein ohne Zweifel wichtiger Teil seiner Patienten Herrn Dr. ..... in seiner Praxis auch-und nur deswegen-aufsucht, weil Herr ..... eine in Luxemburg völlig einzigartige Kenntnis von Sportmedizin und Medizin in Extremsituationen und Expeditionen hat.";

In Erwägung, dass die Rechtsmittelbehörden nicht abstreiten, dass durch die Veröffentlichung des Buches, sowie durch die Erfahrung des Reklamanten im Bereich der Extrem-Expeditionen, eine gewisse Anzahl neuer Patienten hinzugewonnen werden kann;

In Erwägung, dass gemäss Artikel 45 Absatz 1 L.I.R. als abzugsfähige Betriebsausgaben die Aufwendungen gelten, die ausschliesslich durch den Betrieb veranlasst sind; dass jedoch Aufwendungen im privaten Interesse des Steuerpflichtigen gemäss Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. nicht abzugsfähig sind;

In Erwägung, dass aufgrund von Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. Ausgaben die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden, nicht von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen; dass zu diesen nicht abzugsfähigen Ausgaben auch Aufwendungen für die Lebensführung gehören, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;

In Erwägung, dass bei gemischt bedingten Ausgaben, die sowohl der Erzielung von Einkünften als auch dem privaten Lebenswandel dienlich sind, das in Artikel 12 L.I.R. verankerte Prinzip des Aufteilungsverbots festhält, dass solche Ausgaben als nicht abzugsfähig anzusehen sind, weder als Betriebsausgaben, noch als Werbungskosten, auch wenn eine berufliche Mitveranlassung besteht; dass dieses Prinzip des Aufteilungsverbots alle Ausgaben mit gemischtem Charakter von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausschliesst;

In Erwägung, dass sich also aus den Bestimmungen der Artikel 12 und 45 L.I.R. ergibt, dass nur solche Aufwendungen als Betriebsausgaben in Frage kommen, welche entweder integral beruflich veranlasst sind und die Privatnutzung vernachlässigbar gering ist oder, falls sie privaten wie auch beruflichen Zwecken dienen, diese jedoch nur nach objektiven und nachvollziehbaren Kriterien in einen beruflichen und einen privaten Nutzungsanteil aufgeteilt werden können, was im vorliegenden Fall nicht möglich ist;

In Erwägung, dass, wenn keinerlei Möglichkeit einer leichten und einwandfreien Trennung gegeben ist, Aufwendungen, die im Rahmen der privaten Lebensführung getätigt werden, nicht auf dem Wege einer oberflächlichen Schätzung aufgeteilt werden können in einerseits nicht abzugsfähige Privatausgaben und andererseits Werbungskosten oder Betriebsausgaben, woraus folgt, dass in einem solchen Falle die gesamte Aufwendung nicht abzuziehen ist;

In Erwägung, dass aus all den vorausgehenden Ausführungen hervorgeht, dass die Expeditionskosten des Reklamanten weder teilweise, noch gänzlich als Betriebskosten für die strittigen Jahre abzugsfähig sind;

(…)

AUS DIESEN GRÜNDEN
ENTSCHEIDET:

die Anfechtungen sind zulässig,

ändert den angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 in pejus und setzt infolgedessen die Einkommensteuer des Jahres 2008, Beschäftigungsfonds inbegriffen, auf …. Euro fest;

ändert den angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2009 in pejus und setzt infolgedessen, die Einkommensteuer des Jahres 2009, Beschäftigungsfonds inbegriffen, auf …. Euro fest;

verweist zur Durchführung an das Steueramt. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2013, les consorts ..... ont introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale précitée du 19 mars 2013.

Quant à la compétence d'attribution du tribunal administratif pour statuer sur le présent recours, il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »*, et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre des bulletins de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision directoriale du 19 mars 2013. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours en réformation, d'une part, *omissio medio* dans le chef de Madame ..... au motif que la réclamation du 28 décembre 2011 auprès du directeur n'aurait été introduite que par Monsieur ..... seul et, d'autre part, à l'encontre des bulletins de l'impôt émis le 5 octobre 2011 en présence d'une décision directoriale ayant statué sur les mérites de la réclamation introduite par Monsieur ......

Les demandeurs ont uniquement pris position par rapport au moyen d'irrecevabilité du recours soulevé par le délégué du gouvernement à l'égard de la demanderesse ayant trait à l'irrecevabilité *omissio medio* pour soutenir que quand bien même le recours serait irrecevable à son encontre, il demeurerait recevable à l'égard de Monsieur ......

Force est au tribunal de constater quant au premier moyen d'irrecevabilité, de concert avec le délégué du gouvernement, que la réclamation du 28 décembre 2011

auprès du directeur n'a été introduite que par Monsieur ..... seul de sorte que Madame ..... n'est pas à considérer comme étant partie dans le cadre de la procédure gracieuse introduite devant le directeur. Il s'ensuit que le recours doit être déclaré irrecevable à son égard *omissio medio*.

Force est encore au tribunal de constater quant au second moyen d'irrecevabilité, de concert avec le délégué du gouvernement qu'en présence d'une décision directoriale ayant statué sur les mérites de la réclamation introduite par Monsieur ..... à l'encontre des bulletins de l'impôt pour l'année 2008 et l'année 2009, le recours est à déclarer irrecevable en ce qu'il est dirigé contre lesdits bulletins.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours en réformation est partant recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur déclare tout d'abord entendre limiter son recours à la contestation du volet « *Expeditionskosten* » de la décision déférée. Il fait exposer qu'il aurait commencé par étudier la médecine générale pour suivre ensuite une formation de spécialisation médicale sanctionnée par un diplôme de médecin spécialiste en orthopédie. Il explique que, pendant cette période, il aurait également suivi des formations complémentaires pour lesquelles il aurait obtenu les certificats suivants, à savoir celui de « *Sportsmedizin* » et de « *Physkalische Therapie* » qui relèveraient du domaine de l'orthopédie. Il ajoute qu'il aurait également obtenu un diplôme international et un diplôme universitaire en médecine de montagne. Il donne à considérer qu'il se serait abondamment documenté dans cette matière et aurait rédigé de nombreuses publications scientifiques qui attesteraient que son activité serait essentiellement dirigée vers la médecine du sport. Il explique, ainsi, que la pratique sportive ferait partie intégrante de l'exercice de sa profession de médecin. Il estime qu'il n'y aurait donc pas lieu d'établir une distinction entre la part privée et la part professionnelle de ses activités sportives étant donné que la pratique sportive, en particulier en milieu extrême, constituerait le noyau de son activité professionnelle. Il donne à considérer qu'une partie importante de ses patients viendrait le consulter au motif qu'il possèderait une connaissance unique au Luxembourg de la médecine sportive dans des situations extrêmes. Il souligne qu'il aurait été un précurseur en organisant la toute première expédition polaire luxembourgeoise et la première traversée complète du pôle. Il explique que lesdites expéditions auraient donné lieu à des publications qui lui auraient apporté une grande notoriété qui l'auraient aidé à élargir sa clientèle.

En droit, il fait plaider que les frais d'expédition et de stage sportif seraient à considérer comme des frais de formation ou plus précisément des frais de perfectionnement (« *Fortbildungskosten* ») qui seraient pleinement déductibles au motif qu'ils seraient en relation directe avec l'obtention de son revenu et non comme des frais d'éducation (« *Ausbildungskosten* »). Il estime que ces frais de perfectionnement étant destinés à faciliter son avancement professionnel, ils seraient à qualifier de dépenses d'exploitation déductibles au vœu de l'article 45 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », dès lors qu'il s'agirait de dépenses provoquées exclusivement par sa profession. Il invoque la jurisprudence du tribunal de céans pour faire plaider que, par analogie avec la déductibilité de frais de

scolarité dans le cadre d'une formation universitaire de troisième cycle, il y aurait lieu de considérer que les frais d'expédition et de stages sportifs liés à des formations pratiques et théoriques devraient également être déductibles. Il conteste ainsi que les dépenses de frais de formation continue relèveraient de sa sphère privée et estime en tout état de cause, qu'il ne pourrait s'agir que d'une partie tout à fait minime. Il conclut en indiquant que si le tribunal venait à considérer qu'il s'agit de dépenses mixtes, il n'en resterait pas moins que celles-ci seraient déductibles dès lors que la part professionnelle et la part privée pourraient être séparées de façon nette et selon les critères objectifs et retraçables de sorte que la décision encourrait la réformation.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours pour être dénué de tout fondement.

Il échet de rappeler qu'aux termes de l'article 91 LIR « *(1) Est considéré comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale le revenu net provenant des activités ci-après désignées, lorsque ces activités sont exercées d'une façon indépendante* : *1. l'activité scientifique*, (…), *l'activité professionnelle des médecins* (…) ; ».

Il s'ensuit que le revenu tiré de l'activité professionnelle des médecins, exercée de manière indépendante, est à considérer comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Par ailleurs, conformément à l'article 93 LIR, « *les dispositions des articles 16 à 60 sont applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale* ».

Quant au régime des dépenses d'exploitation déductibles, il est prévu à l'article 45 (1) LIR, rendu ainsi applicable au revenu tiré de l'activité professionnelle des médecins, qui dispose que « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

Il échet d'avoir également égard à l'article 12 n° 1 LIR qui dispose que « (…) *ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ; ».

Les parties sont en désaccord sur la qualification des frais occasionnés par le demandeur lors de ses expéditions et les entraînements afférents. En effet, le demandeur considère qu'elles se rattacheraient à son activité professionnelle de médecin et seraient à qualifier de frais de formation voire de frais de représentation tandis que le délégué du gouvernement considère qu'elles ne sont pas liées à l'exercice de son activité professionnelle principale de médecin ni accessoire de publication scientifique.

Il y a encore lieu de rappeler que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de la procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. A ce titre, en ce qui concerne plus particulièrement la question de la déductibilité de dépenses, il appartient non seulement au contribuable de rapporter la preuve de l'existence matérielle de ces dépenses, c'est-à-dire que les dépenses alléguées ont causé une diminution effective du patrimoine du contribuable, mais encore la preuve, ainsi que le relève à bon droit le délégué du gouvernement, de la relation économique de la dépense alléguée avec la catégorie de revenu choisie.

Le tribunal est amené à examiner en premier lieu si lesdites dépenses peuvent être qualifiées de dépenses rattachées à l'exercice de son activité littéraire, activité accessoire à celle de sa profession de médecin dès lors que le demandeur fait valoir que son activité de publications scientifiques dans le domaine de la médecine sportive lui aurait apporté une grande notoriété qui aurait contribué à élargir sa clientèle.

Afin d'être qualifiés de dépenses d'exploitation déductibles, les frais engagés doivent non seulement avoir leur cause exclusive dans l'exercice d'une activité indépendante déterminée, mais encore faut-il que l'activité en question soit exercée dans un but de lucre.

Ainsi deux conditions sont posées pour que des dépenses d'exploitation soient déductibles, à savoir, premièrement, elles doivent avoir leur cause exclusive dans l'exercice d'une activité indépendante déterminée et, deuxièmement, cette activité doit être exercée dans un but de lucre.

Il échet de rappeler que l'article 14 LIR dispose que : « *Sont considérés comme bénéfice commercial :*

1. le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale. Est réputée entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale. (…) ».

S'il est vrai que l'article 14 LIR qui définit le bénéfice commercial comme trouvant son origine dans une activité indépendante, à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, n'est pas expressément applicable au bénéfice provenant d'une profession libérale, force est néanmoins de retenir que sous l'intitulé *« bénéfices »* de la LIR figurent trois catégories de revenus, à savoir celle de bénéfice commercial, de bénéfice agricole et forestier ainsi que de bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Ces trois catégories relevant de la fiscalité de l'entreprise ont en commun qu'elles remplissent toutes les trois les critères requis pour les entreprises commerciales. Ainsi, elles sont exercées à titre

indépendant et dans un but de lucre, elles présentent une certaine continuité et les contribuables les exerçant participent à la vie économique en général[1].

D'ailleurs, pour ces trois catégories d'activités la loi emploie uniformément le terme de bénéfice, qui suggère nécessairement un but de lucre. En effet, ce critère constitue le point commun de toute activité génératrice de revenus imposables et permet de les distinguer des activités semblables qui relèvent d'une simple gestion du patrimoine privé ou d'un mode de vie, restant en dehors du champ d'application de l'impôt sur le revenu. Les activités qui ne sont pas tournées vers la réalisation d'un profit ne sont pas des activités commerciales pour ne pas être motivées par des intentions financières, mais par des intérêts purement privés[2]. Ainsi, les dépenses faites sous ce point de vue et en rapport avec une telle activité, ne sont pas déductibles et elles ne sont pas considérées comme perte au sens de l'article 7 LIR. Dès lors, l'exercice d'une profession libérale implique nécessairement la recherche d'un gain[3].

En l'espèce, le directeur constate et il n'est pas contesté par le demandeur que si son activité littéraire lui avait permis au cours de l'année 2009 de réaliser certes un revenu à hauteur de ….- euros en 2009, les dépenses y relatives correspondaient au triple du revenu réalisé, soit à … euros.

Nonobstant ce qui précède, force est au tribunal de constater qu'à elles seules des pertes chroniques sont insuffisantes pour enlever le but de lucre à une profession libérale. S'il est ainsi bien vrai que la perspective d'un résultat global positif n'est pas impérative, néanmoins faut-il que le contribuable procède à la recherche d'un gain pécuniaire, recherche qui s'exprime dans un comportement économiquement raisonnable, c'est-à-dire que les expectatives du contribuable doivent être réalisables et surtout qu'il doit déployer les efforts nécessaires et proportionnés propres à aboutir à un rendement économique. Dans l'hypothèse où la recherche d'un tel gain fait défaut, il y a lieu de présumer que l'activité répond uniquement aux aspirations et motivations personnelles du contribuable. S'y ajoute que si le contribuable dispose d'autres revenus qui lui permettent de subvenir à ses besoins personnels, l'exercice d'une profession libérale, qui ne fait qu'accumuler des dettes, correspond *a priori* à la satisfaction d'aspirations personnelles[4].

Dans la mesure où en l'espèce, les frais occasionnés par l'activité littéraire dépassant largement les revenus qu'elle génère et dans la mesure où il ne se dégage ni des documents versés en cause, ni des explications du demandeur qu'il déploie des efforts nécessaires pour aboutir à un rendement économique, c'est à juste titre que le directeur a estimé que le demandeur ne recherche aucunement à réaliser un bénéfice par l'exercice de

---

[1] Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal, Droit fiscal spécial*, Tome 2, éditions Saint Paul, 2006, p.1052, n° 1200.

[2] Alain Steichen, *op. cit.* p.1044, n° 1188.

[3] trib. adm. 10 janvier 2007, n° 21401 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°143.

[4] trib. adm. 10 janvier 2007, n° 21401 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°143.

cette activité qui, en réalité, ne peut être financée que grâce à l'exercice, à titre principal, de sa profession de médecin spécialiste en orthopédie. Cette conclusion est renforcée par la constatation faite par le délégué du gouvernement selon laquelle la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2010 du demandeur renseignerait des dépenses à hauteur de …. euros.

Au vu de ces montants, le tribunal est amené à constater que le demandeur dispose de revenus générés par l'exercice de sa profession de médecin qui sont de nature à lui permettre de couvrir amplement les dettes accumulées au titre d'expéditions et d'entraînements lesquelles ne peuvent en aucun cas être couvertes par son activité littéraire. Il y a ainsi lieu de conclure, de concert avec le délégué du gouvernement que l'activité littéraire du demandeur relève de la gestion de son patrimoine privé ou de son mode de vie de sorte que la deuxième condition posée pour la déductibilité des dépenses d'exploitation n'est pas remplie en l'espèce.

Les deux conditions étant cumulatives, la circonstance qu'une seule d'entre elles n'est pas remplie suffit pour faire échec à l'application du régime de déductibilité des dépenses. Nonobstant ce qui précède, le tribunal est encore amené à examiner la question de savoir si la cause exclusive des dépenses trouve son origine dans l'exercice d'une activité indépendante déterminée, à savoir, en l'espèce, l'activité littéraire indépendante, dont la preuve doit être rapportée conformément à l'article 59 LIR précité par le demandeur.

Il convient encore de rappeler que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par la partie demanderesse pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du contribuable. La mission du juge administratif, lorsqu'il est investi du pouvoir de réformer, consiste en effet à substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, de sorte qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile de ce pouvoir de réformation[5].

Force est au tribunal de constater, qu'au vu des pièces et éléments soumis à son examen, il n'est pas en mesure d'établir un lien permettant de déduire que les dépenses engendrées au titre de frais d'entraînement sportif et d'expédition sont directement et exclusivement liées aux publications scientifiques. S'il est certes incontestable que le demandeur a publié un ouvrage relatant la première expédition luxembourgeoise dans le cercle polaire ainsi que de nombreux autres articles scientifiques en relation directe avec la médecine sportive de haut niveau, il n'en demeure pas moins qu'il s'est limité à soumettre au tribunal le montant total de ses dépenses, en l'absence de toute ventilation et surtout sans fournir la moindre explication en droit ou en fait susceptible d'énerver

---

[5] trib. adm. 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 729

l'argumentation juridique du directeur. Il s'ensuit que le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit sur ces points, ne peut que constater que les motifs de refus du directeur n'ont pas été utilement combattus, le demandeur n'ayant tout simplement pas pris position y relativement, mais s'étant contenté de réclamer la déductibilité de ces frais comme dépenses d'exploitation en renvoyant le tribunal aux pièces versées aux débats, sans avoir mis le tribunal en mesure d'engager utilement un quelconque débat afférent. Il échet de rappeler dans ce contexte que le rôle du tribunal administratif ne consiste pas à procéder indépendamment des motifs de refus directoriaux à un réexamen global de la situation fiscale du contribuable. Partant, il y a lieu de rejeter le moyen afférent.

Il appartient encore au tribunal d'examiner la question de savoir si les frais litigieux se trouvent en relation prépondérante, voire exclusive avec l'activité professionnelle principale du demandeur qui est celle de médecin orthopédiste.

Si le demandeur fait valoir à cet égard que sa formation continue s'inscrirait pleinement dans le cadre de sa profession de médecin orthopédiste et qu'une partie importante de sa clientèle viendrait le consulter parce qu'il possèderait une connaissance unique de la médecine du sport et de la médecine des situations extrêmes et des expéditions dans des milieux extrêmes de sorte qu'elle serait destinée à faciliter son avancement, force est au tribunal de constater que les frais de perfectionnement professionnel qui sont déductibles comme dépenses d'exploitation ou frais d'obtention concernent des dépenses qui sont faites non pas en vue d'un changement fondamental de profession ou de carrière, mais pour faciliter l'avancement dans la profession d'ores et déjà exercée par le contribuable[6]. Le tribunal ayant retenu plus en avant qu'il est confronté à une situation dans laquelle il n'était pas en mesure d'établir un lien permettant de déduire que les dépenses engendrées au titre de frais d'entraînement sportif et d'expédition sont directement et exclusivement liées aux publications scientifiques de sorte que cette même conclusion est à retenir par rapport à l'exercice de l'activité professionnelle principale du demandeur.

Force est ainsi au tribunal de partager l'argument du délégué du gouvernement selon lequel les dépenses en cause s'analysent nécessairement en des dépenses ayant un caractère mixte, qui sont provoquées tant par des motifs d'ordre privé, que par des motifs d'ordre professionnel qui tombent en l'espèce sous l'interdiction de déduction formulée par l'article 12 n° 1. LIR, étant donné que le demandeur n'a pas rapporté la preuve, d'après des critères objectifs et contrôlables, d'une possibilité de ventilation nette entre les deux parties liées respectivement à la vie privée et à l'activité professionnelle et intimement entremêlées.

Il suit des développements qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

---

[6] trib. adm. 6 août 1997, n° 9574, 9575 et 9576 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 188 et les autres références y citées

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable dans le chef de Madame …. ;

déclare le recours en réformation irrecevable en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 2008 et de l'année 2009 émis le 5 octobre 2011 ;

le déclare recevable pour le surplus ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge

et lu à l'audience publique du 7 juillet 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 7 juillet 2014
Le greffier du tribunal administratif